



Urteil vom 6. September 2023

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiber Thomas Bischof.

Parteien

A. _____ AG in Liquidation,
vertreten durch lic. iur. Michael Walther, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,
Stempelabgaben,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Verrechnungssteuer 2011 und 2012
(Erhebung, geldwerte Leistungen).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A. _____ AG (nun: A. _____ AG in Liquidation; nachstehend: Gesellschaft oder Beschwerdeführerin) mit Sitz in L. _____/ZG war im Wesentlichen im Immobilienbereich tätig. Sie wurde mit Statutendatum vom (...) 2009 in das Handelsregister eingetragen. Sie hatte von Beginn weg erklärt, keiner ordentlichen Revision zu unterstehen und auf die eingeschränkte Revision zu verzichten. Mit Beschluss der Generalversammlung vom (...) 2016 löste sich die Gesellschaft auf.

Der Verwaltungsrat bestand zu Beginn einzig aus F. _____. Ab dem Mai 2012 wurde er durch G. _____ abgelöst, vom November 2012 bis zum März 2015 nahm F. _____ aber wiederum im Verwaltungsrat Einsitz. Als Liquidator fungiert G. _____ (elektronischer Handelsregistereintrag zur Firmennummer [...], abgerufen am 30. August 2023).

A.b Die B. _____ Holding AG (nun: B. _____ Holding AG in Liquidation; nachstehend: B. _____) wurde mit Statutendatum vom (...) 2006 gegründet, hatte ihren Sitz zuerst in M. _____/ZH, mit Eintragung im Handelsregister am (...) 2007 sodann in L. _____/ZG. Sie war vor allem im Bereich des Handels und der Verwaltung von Beteiligungen tätig. Ab der Sitzverlegung bis zum Verzicht der Gesellschaft auf die eingeschränkte Revision am 31. Oktober 2013 wirkte die F. _____ Consulting AG als Revisionsstelle – F. _____ ist seit deren Eintrag im Handelsregister am 5. März 2003 Mitglied des Verwaltungsrates der F. _____ Consulting AG mit Einzelunterschrift ([...]; elektronischer Handelsregisterauszug zur Firmennummer [...], abgerufen am 30. August 2023). G. _____ amtete von der Gründung bis zum 13. Juni 2013 als Mitglied des Verwaltungsrates der B. _____. H. _____ war ab dem 14. Oktober 2011 Präsident des Verwaltungsrates, ab dem 13. Juni 2013 bis zu seinem Ausscheiden am 16. Oktober 2013 Mitglied des Verwaltungsrates. Ab dem 16. Oktober 2013 bis zur Auflösung der Gesellschaft fungierte F. _____ als einziges Verwaltungsratsmitglied der B. _____ (elektronischer Handelsregistereintrag zur Firmennummer [...], abgerufen am 30. August 2023).

Am (...) Dezember 2013 beschloss die Generalversammlung die Auflösung der B. _____. Der Einzelrichter am Kantonsgericht eröffnete am (...) Januar 2015 (...) den Konkurs über diese Gesellschaft und stellte das Verfahren am (...) Juli 2015 mangels Aktiven ein. Am (...) November 2015 wurde die Unternehmung von Amtes wegen im Handelsregister gelöscht.

Als Liquidator fungiert(e) F. _____ (elektronischer Handelsregistereintrag zur Firmenummer [...], abgerufen am 30. August 2023).

B.

B.a Mit Schreiben vom 21. November 2013 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV (nachstehend auch: Vorinstanz) bei der Gesellschaft für eine Prüfung der Jahresrechnungen diverse Unterlagen und Auskünfte zu den Geschäftsjahren 2009 bis 2012 ein. Es ging namentlich um die Jahresrechnungen der betreffenden Jahre und Auskünfte zur Behandlung bei den direkten Steuern, den Aktionärsverhältnissen und die Ausrichtung geldwerter Leistungen (ESTV-act. 26).

B.b Namens der Gesellschaft liess die F. _____ Consulting AG der ESTV mit Schreiben vom 20. Dezember 2013 Unterlagen und Auskünfte zukommen (ESTV-act. 25).

B.c In der Folge forderte die ESTV mehrmals weitere Unterlagen nach (ESTV-act. 24); dem kam die F. _____ Consulting am 10. Juli 2014 nach (ESTV-act. 23). In der Folge verlangte die ESTV weitere Unterlagen ein und bat im Laufe der Korrespondenz um die Ausstellung einer Verjährungseinredeverzichtserklärung (ESTV-act. 22-19). Am 11. Dezember 2014 erklärte die Gesellschaft den Verzicht auf die Einrede der Verjährung betreffend das Steuerjahr 2009 (ESTV-act. 17).

B.d Die Steuerverwaltung des Kantons Zug übermittelte der ESTV am 5. Mai 2015 die Veranlagungen mit Begründung der direkten Bundessteuer sowie der Kantons- und Gemeindesteuern der Gesellschaft für die Jahre 2011 und 2012 (ESTV-act. 16).

B.e Gestützt auf diese Mitteilung stellte die ESTV der Gesellschaft am 20. Mai 2015 eine Steuerrechnung für die Steuerjahre 2011 und 2012. Sie erwog, den Akten der kantonalen Steuerverwaltung zufolge habe die Gesellschaft für diese beiden Jahre geldwerte Leistungen im Betrag von Fr. 223'958.- (2011) respektive Fr. 975'014.- (2012), total Fr. 1'198'972.-, ausgerichtet. Auf diesem Betrag sei bei einem Steuersatz von 35 % ein Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 419'640.20 geschuldet. Dieser sei innert 30 Tagen zu begleichen. Eine Abrechnung der Verzugszinse erfolge nach Eingang der Bezahlung (ESTV-act. 15).

B.f Die ESTV mahnte die Gesellschaft mehrmals, schliesslich mit letzter Mahnung vom 10. August 2015; diese ging auch an die beiden Verwaltungsräte als Orientierungskopie (ESTV-act. 14). Die Gesellschaft ersuchte

daraufhin am 13. August 2015 um eine Fristerstreckung, während F. _____ am 17. August 2015 über sein Ausscheiden aus dem Verwaltungsrat informierte und mitteilte, dass die Gesellschaft ihm gegenüber eine Stellungnahme an die ESTV in Aussicht gestellt habe (ESTV-act. 13 f.). Die ESTV lehnte eine weitere Fristerstreckung am 19. August 2015 ab (ESTV-act. 11). Weiter wies sie am 21. August 2015 F. _____ auf die solidarische Haftung des Verwaltungsrates gemäss Art. 15 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21) hin; dieser kündigte für den Fall, dass er belangt werden sollte, eine Stellungnahme an (ESTV-act. 10).

B.g Mit Zahlungsbefehl vom 4. November 2015 in der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamts L. _____ liess die ESTV gegenüber der Gesellschaft die Betreuung für eine Verrechnungssteuerforderung von Fr. 419'840.20, zuzüglich Zins zu 5 % ab dem 1. November 2015, zuzüglich bis zum 31. Oktober 2015 aufgelaufenem Zins von Fr. 61'619.80 (Ausstellungskosten des Zahlungsbefehls: Fr. 203.30) eröffnen. Der Zahlungsbefehl wurde am 18. November 2015 zugestellt. Die Gesellschaft erhob am 23. November 2015 Rechtsvorschlag über die gesamte Forderung (ESTV-act. 9).

B.h Am 22. Dezember 2015 ersuchte die Gesellschaft, es sei über die Verrechnungssteuerforderung eine Verfügung auszustellen (ESTV-act. 8).

B.i Mit Entscheid vom 12. Januar 2016 (ESTV-act. 7, Erstentscheid) verpflichtete die ESTV die Gesellschaft, unverzüglich (Dispositiv-Ziff. 2) eine Verrechnungssteuerforderung von Fr. 419'640.20, zuzüglich bis zum 31. Oktober 2015 aufgelaufenem Verzugszins von Fr. 61'619.80 sowie Betreuungskosten von Fr. 203.–, zu bezahlen (Dispositiv-Ziff. 1). Zudem schulde die Gesellschaft auf dem Verrechnungssteuerbetrag einen Verzugszins zu 5 % ab dem 1. November 2015 und die Betreuungskosten (Dispositiv-Ziff. 3). Den Rechtsvorschlag in der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamts L. _____ erklärte sie als beseitigt (Dispositiv-Ziff. 4).

B.j Die Gesellschaft liess den Erstentscheid mit Einsprache vom 11. Februar 2016 anfechten. Sie stellte zusammenfassend den Antrag, der angefochtene Erstentscheid sei aufzuheben, es sei festzustellen, dass keine Verrechnungssteuerforderung bestehe, und die Betreuung sei zurückzuziehen (ESTV-act. 6)

B.k Die Steuerverwaltung des Kantons Zug stellte der ESTV am 27. Januar 2017 weitere Unterlagen zu (ESTV-act. 5). Am 8. Februar 2018 forderte die ESTV die Gesellschaft zu einzelnen Punkten zur Stellungnahme respektive Einreichung von Akten auf. Gleichzeitig gewährte sie das rechtliche Gehör für den möglichen Fall einer reformatio in peius (ESTV-act. 4). Die Gesellschaft liess am 30. April 2018 Stellung nehmen (ESTV-act. 3).

B.l In einer E-Mail vom 31. Dezember 2019 an den Rechtsvertreter der Gesellschaft legte die ESTV eine Anzahl noch offener Punkte dar, zu denen Angaben respektive Unterlagen fehlten (ESTV-act. 2).

B.m Mit Einspracheentscheid vom 23. Februar 2021 (ESTV-act. 1, angefochtener Entscheid) hiess die Vorinstanz die Einsprache teilweise gut und wies sie im Übrigen ab (Dispositiv-Ziff. 1). Sie verpflichtete die Gesellschaft zur unverzüglichen Bezahlung einer Verrechnungssteuerforderung von Fr. 233'489.95 (Dispositiv-Ziff. 2), zuzüglich Verzugszinse zu 5 % ab dem 30. Januar 2012 (Dispositiv-Ziff. 3).

C.

C.a Mit Eingabe vom 25. März 2021 erhebt die Beschwerdeführerin gegen diesen Entscheid Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt im Wesentlichen, der angefochtene Entscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz aufzuheben und von der Qualifikation geldwerter Leistungen im Betrag von Fr. 667'144.11 und der Erhebung einer Verrechnungssteuer von Fr. 233'489.95 zzgl. Verzugszins sei abzusehen.

C.b Die Vorinstanz schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 17. Mai 2021 auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

C.c Die Beschwerdeführerin bestätigt in ihrer Replik vom 23. Juni 2021 die auf Beschwerdeebene gestellten Anträge.

Auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin respektive die Erwägungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid wird, soweit diese für den Entscheid wesentlich sind, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 172.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.201). Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist folglich für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig.

1.2 Die Beschwerdeführerin hat sich am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt. Sie ist durch den angefochtenen Entscheid formell und materiell beschwert. Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 VwVG), der eingeforderte Gerichtskostenvorschuss fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

1.3 Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.4 Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes, soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.5 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist an die Begründung der Begehren nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

1.6

1.6.1 Der Streitgegenstand besteht im Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung – und zwar in der Regel im Dispositiv, gegebenenfalls unter klärendem Beizug der Begründung – ist, soweit es im Streit liegt, also angefochten ist (vgl. statt vieler: BGE 136 II 165 E. 5; Urteil des BVer A-4164/2020 vom 16. November 2022 E. 1.4.1 f. m.w.H.).

1.6.2 Im Erstentscheid vom 12. Januar 2016 hatte die Vorinstanz den in der Betreuung Nr. (...) erhobenen Rechtsvorschlag als aufgehoben erklärt. Im Einspracheentscheid erwog die Vorinstanz in allgemeiner Weise, dass rechtskräftige Einspracheentscheide der ESTV in Verrechnungssteuersachen definitive Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG (SR 281.1) seien und somit der Rechtsvorschlag im Entscheiddispositiv aufgehoben werden könne (angefochtener Entscheid, Ziff. 1.9; unter Verweis auf Urteil des BVGer A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 8.1).

1.6.3 Das ist insofern zu präzisieren, als der rechtskräftige Verwaltungsentscheid zwar durchaus als definitiver Rechtsöffnungstitel zu qualifizieren ist, sich die Aufhebung des Rechtsvorschlages im Entscheid selbst aber auf Art. 79 SchKG stützt (vgl. DANIEL STAEHELIN, in: Staehelin/Bauer/Lorandi, Basler Kommentar SchKG I, 3. Aufl. 2021, Art. 79 SchKG N 14 f.). Formelle Voraussetzung für die Aufhebung des Rechtsvorschlages im Verwaltungsentscheid ist unter anderem die ausdrückliche Beseitigung des Rechtsvorschlages, wobei im Dispositiv des Entscheides auf die genau zu bezeichnende Betreuung Bezug zu nehmen und klarzustellen ist, in welchem Umfang die Aufhebung erfolgt (STAEHELIN, a.a.O., Art. 79 SchKG N 28 f.; Urteil des BVGer A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 8.2).

1.6.4 Das angefochtene Entscheiddispositiv erwähnt den Rechtsvorschlag nicht; die Erwägungen äussern sich nur in der zitierten, allgemeinen Erwägung zur Betreibungsfrage. Die Vorinstanz hat damit über die Aufhebung des Rechtsvorschlages nicht in einer Art. 79 SchKG genügenden Form entschieden. Diese Frage ist somit ausserhalb des Streitgegenstandes und im Beschwerdeverfahren nicht zu beurteilen.

1.7

1.7.1 Das Verfahren vor der ESTV wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht werden von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (statt vieler: Urteile des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.3; A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.1).

Der Untersuchungsgrundsatz wird modifiziert durch die im Steuerrecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person. Für die Verrechnungssteuer ist diese in Art. 39 VStG geregelt, wo-

nach die Steuerpflichtigen der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen und insbesondere ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen müssen. Sie haben diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen (siehe auch E. 2.5.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.1 m.w.H.).

1.7.2 Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt die Entscheidungsinstanz nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Umstand verwirklicht hat, so fragt es sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (statt vieler: Urteile des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 2.4, A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.2).

1.7.3 Gestützt auf die allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen und die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (sogenannte Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2; Urteil des BGer 2C_177/2018 vom 22. August 2019 E. 4.1.1; Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.6.2; A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer u.a. auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (vgl. Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101, BV] und Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Die Steuer beträgt 35 % der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

2.2 Die Verrechnungssteuer wird – ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3; 136 II 525 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-3737/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.4) – an der Quelle erhoben.

Dabei ist die ausschüttende inländische Gesellschaft nicht nur Steuer-schuldnerin (Steuerpflichtige), sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; THOMAS JAUSSI, in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Kommentar, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 10 N. 1 ff.). Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger (Art. 14 Abs. 1 VStG), wozu die steuerpflichtige Person unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 136 II 525 E. 3.3.1; 131 III 546 E. 2.1; MARKUS REICH/MAJA BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N. 9). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger oder der Empfängerin der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. BAUER-BALMELLI/REICH, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N. 71; MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

2.3

2.3.1 Zu den steuerbaren Erträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG gehört jede geldwerte Leistung einer Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich weder als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital (Art. 20 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]) noch als Rückzahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG darstellt. Die Steuerverwaltungen sind bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht strikt an die zivilrechtliche Gestaltung des rechtserheblichen Sachverhalts gebunden, vielmehr ist der Sachverhalt steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.1; Urteil des BGer 2C_177/2016 und 2C_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; vgl. Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 24. April 2020 E. 2.3; A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.3).

2.3.2 Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht grundsätzlich jenem von Art. 20 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 143 IV 228 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.4.1; A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1).

2.3.3 Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 20 N. 83 ff.). Diese erfolgen auf Stufe der Gesellschaft buchhalterisch zulasten eines Aufwand- oder eines Ertragskontos bzw. zulasten eines aktiven oder eines passiven Bestandeskontos (vgl. Urteil des BVGer A-2591/2019 vom 8. Juni 2022 E. 5.8.2.2). Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.4.2):

- (1) Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, wird ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erbracht, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat;
- (2) Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugewendet;
- (3) Sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst, sie wäre – eben, weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält – unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich;
- (4) Der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, muss für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein.

Die Kriterien (2) und (3) werden teils zusammen betrachtet, in der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung aber differenziert (anschaulich: Urteil des BGer 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3).

2.3.4 Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 2.4.3; A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.2.4, je m.w.H.).

2.4

2.4.1 Leistungen, die die Gesellschaft gegenüber ihren Aktionären oder diesen Nahestehenden erbringt und die ihren Grund nicht im Beteiligungsverhältnis haben, sondern zum Beispiel in einem privatrechtlichen Vertrag, der auch mit aussenstehenden Dritten in gleicher Weise hätte geschlossen werden können, sind nicht der Verrechnungssteuer unterworfen (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1; 119 Ib 431 E. 2b; Urteile des BVGer A-6360/2017 15. Mai 2019 E. 2.4.4; A-1623/2018 16. Mai 2019 E. 3.4.4). Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, darf die ESTV nicht ihr eigenes Ermessen an dasjenige der Steuerpflichtigen setzen (Urteil des BGer 2C_708/2012 vom 21. Dezember 2012 [in BGE 139 I 64 nicht publizierte] E. 4.2).

2.4.2 Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 2.3.3 Voraussetzung [1]). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» entsprechen. Sie müssen – aus der einzig relevanten Sicht der Gesellschaft (vgl. E. 2.3.4) – geschäftsmässig begründet sein. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung und somit auch der geschäftsmässigen Begründetheit einer Transaktion wird der sogenannte Drittvergleich angestellt (sog. Prinzip des «dealing at arm's length»). Verlangt wird, dass Rechtsgeschäfte mit Beteiligungsinhabern zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln sind, wie sie mit aussenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen vereinbart werden würden (BGE 140 II 88 E. 4.1; 138 II 545 E. 3.2; statt vieler: Urteil A-1200/2018 E. 2.3.1 m.w.H.).

2.4.3 Diese marktorientierten Vergleichspreise – insbesondere, wenn sie auf einer Schätzung beruhen – bewegen sich regelmässig innerhalb einer bestimmten Bandbreite, welche auch im Geschäftsverkehr mit Nahestehenden ausgeschöpft werden darf und innerhalb welcher das Missverhältnis nicht als offensichtlich bezeichnet werden kann. Eine Korrektur erfolgt nur bei Vorliegen eines eindeutigen, offensichtlichen Missverhältnisses (statt vieler: Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.4.2 m.w.H.).

2.5

2.5.1 Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten

Leistung obliegt – den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung folgend (vgl. E. 1.7.3) – der Steuerbehörde (Urteile des BGER 2C_674/2015 und 2C_675/2015 vom 26. Oktober 2017 E. 7.4; 2C_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.2 m.w.H.; 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2; MARCO DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS, Kommentar VStG, Art. 4 N. 132a). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle vier Elemente der geldwerten Leistung. Daran ändert auch nichts, dass diese teilweise negative Tatsachen betreffen. Folglich kann die steuerpflichtige Person nicht von vornherein die Beweislast dafür tragen, dass keine geldwerte Leistung gegeben ist. Erst wenn die Steuerbehörde das Vorliegen der vier Elemente der geldwerten Leistung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermag (vgl. E. 2.3.3), ist es an der steuerpflichtigen Person, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (zum Beispiel der «geschäftsmässigen Begründetheit» einer Leistung) zu entkräften (weiter ausführend: Urteil A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.7.3 f.).

2.5.2 Die kaufmännischen Buchführungsgrundsätze sind im Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR, SR 220) geregelt. Das Rechnungslegungsrecht wurde mit Inkrafttreten am 1. Januar 2013 revidiert, weshalb vorliegend die Regelungen gemäss Art. 662 ff. und 957 ff. OR in der bis zum 31. Dezember 2012 geltenden Fassung (AS 2002 949, 952 resp. AS 1992 773, 786; nachstehend: «aOR») zur Anwendung gelangen.

Demgemäss hat, wer zum Eintrag ins Handelsregister verpflichtet ist (Art. 957 Abs. 1 aOR), diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen und aufzubewahren, die nach Art und Umfang des Geschäfts nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäfts und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Ergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen (Art. 957 Abs. 1 aOR). Zu den Grundsätzen der ordnungsgemässen Buchführung zählen namentlich die Vollständigkeit der Jahresrechnung, die Klarheit und Wesentlichkeit der Angaben, die Vorsicht, die Fortführung der Unternehmenstätigkeit, die Stetigkeit in Darstellung und Bewertung und die Unzulässigkeit der Verrechnung von Aktiven und Passiven sowie von Aufwand und Ertrag (Art. 662a Abs. 2 aOR).

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist eine formell korrekte Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig (Massgeblichkeit der Handelsbilanz; BGE 141 II 83 E. 3.1 f.). Bei ordnungsgemäss geführten Bü-

chern trägt somit die Steuerverwaltung die Beweislast dafür, dass ein verbuchter Geschäftsvorfall auf einer Leistung beruht, deren Gegenleistung nicht angemessen ist. Gelingt ihr der Nachweis eines solchen Missverhältnisses (Hauptbeweis), so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und den objektiven Zusammenhang des Aufwandpostens mit der Unternehmenstätigkeit zu beweisen (Gegenbeweis). Fehlt es demgegenüber an einer formell ordnungsgemässen Buchführung oder bestehen Anhaltspunkte, die auf die (materielle) Unrichtigkeit der Bücher schliessen lassen, so entfällt die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit und trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast dafür, dass eine bestimmte Leistung und ihr entsprechende Gegenleistung erbracht worden sind (eingehend: Urteil des BVGer A-2591/2019 vom 8. Juni 2022 E. 5.8 m.w.H.).

2.5.3 Das Verrechnungssteuerrecht wird vom Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Die Steuerpflichtigen haben folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach ihrer Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich den Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Urteil des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 2.5).

Das Selbstveranlagungsprinzip und die Mitwirkungspflicht (Art. 38 f. VStG) ändern grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde gegebenenfalls zu einer Umkehr der Beweislast führen (ausführlich dazu: Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1, E. 3.4 und E. 4.3.2.2 f. [teilweise publiziert in: BVGE 2011/45]).

2.6

2.6.1 Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Der Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht (vgl. Urteile des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 2.7.1; A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.2).

2.6.2 Bei geldwerten Leistungen fehlt es regelmässig an einem rechtlich relevanten Verpflichtungsgeschäft. Vielmehr erfolgt lediglich in tatsächlicher Hinsicht eine Leistung (Verfügungsgeschäft). Eine solche steuerbare Leistung wird daher mit ihrer Ausrichtung fällig, womit auch die Verrechnungssteuerforderung entsteht (Urteil des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 2.7.2; vgl. MICHAEL BEUSCH, Kommentar VStG, Art. 12 N. 41 m.w.H.).

2.6.3 Spätestens mit Genehmigung der Jahresrechnung, in der bei ordnungsgemässer Buchführung die Zahlungen hätten verbucht werden müssen, sind diejenigen steuerbaren Leistungen als vollzogen – und die entsprechende Steuerforderung als entstanden – anzusehen, welche die Gesellschaft in der Weise vollbrachte, indem sie ihr zustehende Zahlungen direkt dem Anteilseigner zufließen liess (ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, 1971, Art. 12 VStG, N 2.5 m.w.H.).

2.7 Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG i.V.m. Art. 12 Abs. 1 VStG).

2.8 Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf des Fälligkeitstermins ausstehen, ist ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 16 Abs. 2 VStG); der Verzugszins beträgt 5 % bis zum 31. Dezember 2021, 4 % ab dem 1. Januar 2022 (Art. 4 Abs. 2 sowie Anhang i.V.m. Art. 1 Abs. 2 der Verordnung des EFD vom 25. Juni 2021 über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern (Zinssatzverordnung EFD, SR 631.014; vgl. auch Art. 1 Abs. 1 der nicht mehr in Kraft stehenden Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern, AS 1996 3432).

3.

3.1 Im Erstentscheid (in Verbindung mit der Steuerrechnung vom 20. Mai 2015; ESTV-act. 7 und 15) waren für die Jahre 2011 und 2012 verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistungen verschiedener Art im Betrag von insgesamt Fr. 1'198'972.– festgelegt worden. Bezüglich diverser Leistungen hiess die Vorinstanz die gegen den Erstentscheid erhobene Einsprache im angefochtenen Einspracheentscheid gut: zu geringe Verzinsung Aktivdarlehen (Ziff. 2.2), Korrektur der für andere Firmen übernommenen Rechnungen (Ziff. 2.3), Fremdwährungs- und Kursumrechnungsdifferenzen (Ziff. 2.5) und Aufwand aus der Übernahme von Verbindlichkeiten

gegenüber einer Drittunternehmung (Ziff. 2.6). Diese Punkte sind vorliegend nicht weiter zu vertiefen.

Umstritten bleiben nach dem Einspracheentscheid zwei Posten: Zum Ersten geldwerte Leistungen bzw. nicht akzeptierte Verluste aus der Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten der B._____ durch die Beschwerdeführerin; im Erstentscheid ging die Vorinstanz noch von geldwerten Leistungen in der Höhe von Fr. 32'903.– aus, im Einspracheentscheid kam (neben einer Erhöhung dieses Punktes um acht Rappen) eine weitere Summe von Fr. 135'961.03 hinzu (Ziff. 2.4). Zum Zweiten der Kaufpreis der von der B._____ erworbenen Beteiligung an der C._____ (Fr. 498'250.–; Ziff. 2.7), welchen die Vorinstanz als überhöht erachtet.

3.1.1 Zum Sachverhaltskomplex B._____ (Ziff. 2.4) führt die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid aus:

3.1.1.1 Die Vorinstanz stellte dar, die Beschwerdeführerin habe basierend auf einer Vereinbarung mit der B._____ vom 1. Dezember 2011 von dieser diverse Beteiligungen sowie Forderungen (und Fahrzeuge) im Wert von total Fr. 6'807'355.68 übernommen und den Kaufpreis durch die Übernahme von Schulden im Betrag von Fr. 6'840'832.11 beglichen. Die übernommenen Forderungen und Schulden seien zum Positionswert gemäss Vereinbarung in die als massgeblich zu wertende Handelsbilanz aufgenommen worden (mit Ausnahme des per 31. Dezember 2011 ausgebuchten Fahrzeuges und eines um Fr. 573.35 angepassten Kreditoren-Postens in Euro), ohne dass Abschreibungen vorgenommen worden wären. Der resultierende Passivenüberschuss im Ungleichgewicht zwischen übernommenen Passiven und Aktiven stelle eine geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 33'476.43 dar (Ziff. 2.4.1, 2.4.2.1). Zur Frage, worin die Unangemessenheit von Leistung und Gegenleistung begründet sei, erwog die Vorinstanz, es könne davon ausgegangen werden, dass das Aktionariat der Gesellschaft und der B._____ zumindest zum Teil identisch gewesen sein müsse; neben der personellen Verbindung F._____ (und der F._____ Consulting AG) mit der B._____ sei die von der B._____ übernommene Schuld «KK Aktionär» in den Büchern der Gesellschaft ebenfalls im Konto «KK Aktionär» mit dem Buchungstext «Kauf von B._____» eingebucht worden. Damit habe die Gesellschaft mit der Vereinbarung vom 1. Dezember 2011 Schulden im Umfang von Fr. 32'903.08 ohne gleichwertige Gegenleistung übernommen, wobei davon auszugehen

sei, die Begründung für diese Entreicherung liege im gemeinsamen Aktio-
nariat der beiden Unternehmungen (Ziff. 2.4.2.2). Die Einwendungen der
Gesellschaft wurden im Einzelnen verworfen (Ziff. 2.4.3).

3.1.1.2 Unter den übernommenen Forderungen und Schulden befinde sich
eine Beteiligung an der C. _____ im Wert von Fr. 698'250.– und eine For-
derung dieser gegenüber im Betrag von Fr. 135'961.03; letzterer Betrag
resultiere aus einer Verrechnung eines Darlehens der B. _____ an die
C. _____ in der Höhe von Fr. 494'000.– mit einem Darlehen der
D. _____ an die B. _____ von Fr 360'000.–, zuzüglich Zinsen. Die Un-
terlagen und Aussagen im Zusammenhang mit dieser Verrechnung seien
indessen widersprüchlich (im Einzelnen: Ziff. 2.4.4.2); zudem sei eine sol-
che Verrechnung weder zulässig (Ziff. 2.4.4.4) noch belegt (Ziff. 2.4.4.5).
Vielmehr sei davon auszugehen, dass die entsprechenden Forderungen
bei der B. _____ als Aktivdarlehen gegenüber der C. _____ und als
Passivdarlehen gegenüber der D. _____ verblieben seien, hier somit ein
fiktives Aktivum eingebucht worden sei, womit sich wiederum der Passi-
venüberschuss erhöhe. Eine entsprechende Gegenleistung sei nicht er-
sichtlich. Dieses Missverhältnis müsse wiederum den Grund im Beteiligten-
oder Nahestehendenverhältnis haben, da die personellen Verknüpfungen
mit F. _____ und G. _____ eine Identität des jeweiligen Aktionariats im-
plizierten. Identische Verwaltungsräte wüssten schliesslich auch über die
Geschäfte beider Gesellschaften Bescheid (Ziff. 2.4.4.6). Mit der Über-
nahme dieses fiktiven Aktivums liege eine geldwerte Leistung im Umfang
von Fr. 135'961.03 vor (Ziff. 2.4.5).

3.1.1.3 Insgesamt legte die Vorinstanz somit aus der Übernahme von Akti-
ven und Passiven der B. _____ geldwerte Leistungen von Fr. 168'864.11
(Fr. 32'903.08 + Fr. 135'961.03) fest (Ziff. 2.4.6).

3.1.2 Zum Sachverhaltskomplex «Kaufpreis C. _____» (angefochtener
Einspracheentscheid, E. Ziff.7):

In der Vereinbarung vom 1. Dezember 2011 betreffend die Übernahme von
Aktiven und Passiven der B. _____ durch die Gesellschaft sei die zu
übernehmende Beteiligung an der C. _____ mit einem Betrag von
Fr. 698'250.– bewertet; Angaben zur Preisgestaltung seien der Vereinba-
rung nicht zu entnehmen. Die Angemessenheit des Preises der Beteiligung
an dieser nicht börsenkotierten und nicht regelmässig ausserbörslich ge-
handelten Gesellschaft könne nicht ohne Weiteres anhand von Vergleichs-

preisen ermittelt werden. Es sei eine Schätzung anhand der zum Kaufzeitpunkt für die Beteiligten verfügbaren Informationen vorzunehmen. Den Jahresrechnungen der C._____ sei zu entnehmen, dass diese per 31. Dezember 2011, wohl aber schon per 31. Dezember 2010, überschuldet gewesen sei. Der Jahresrechnung 2012 sei zu entnehmen, dass auf das Deponieren der Bilanz durch die Gewährung eines nachrangigen Darlehens einer Drittfirma habe verzichtet werden können. Eine Zwischenbilanz per 31. Oktober 2013 habe zu Fortführungs- wie auch Liquidationswerten eine Überschuldung ausgewiesen. Einziges Aktivum sei die Beteiligung an der D._____ – einer Tochtergesellschaft – gewesen, welche per 31. Dezember 2011 bereits überschuldet gewesen sei. Diese Beteiligung sei augenscheinlich ohne Wert gewesen und es sei unglaublich, dass – wie eingewendet – die Bewertung des Kaufobjekts und die Übernahme zum Nominalwert aufgrund der am 1. Dezember 2011 verfügbaren Unterlagen erfolgt seien, denn die Überschuldung beider Gesellschaften sei damals klar aus den Unterlagen hervorgegangen. Zumal im Folgejahr eine Wertberichtigung der Beteiligung über Fr. 661'500.– vorgenommen worden sei, – ohne dass betriebliche oder anderweitige Gründe für den Wertverlust innert kurzer Zeit ersichtlich seien – müsse das bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung bewusst gewesen sein. Die Wertberichtigung sei nicht in einer seit dem Erwerb eingetretenen Werteinbusse begründet, sondern im überhöhten Kaufpreis – sie sei damit kein geschäftsmässig begründeter Aufwand, sondern eine steuerlich unbeachtliche Korrektur der handelsrechtlichen Überbewertung beim Kauf. Die fragliche Beteiligung sei am 23. September 2013 sodann zum Preis von Fr. 200'000.– an eine augenscheinlich unabhängige Drittperson verkauft worden. Ein schematisch ermittelter Schätzwert habe zurückzutreten, wenn sich der Verkehrswert tatsächlich getätigten Geschäften ableiten liesse. Ein Vergleich mit einer zwei Jahre nach dem Kauf erfolgten Transaktion sei problematisch, umso mehr, als die Gesellschaft selbst mit der Wertberichtigung zum Ausdruck gebracht habe, dass die Beteiligung nicht werthaltig sei und der Kaufzeitpunkt ausschlaggebend sei. Zugunsten der Einsprecherin und unpräjudiziell ging die Vorinstanz jedoch von einem Verkehrswert von Fr. 200'000.– aus. Für die fragliche Beteiligung habe die Gesellschaft somit keinen Gegenwert von Fr. 696'250.– erhalten, sondern von Fr. 200'000.–. Die Entreicherung der Gesellschaft betrage somit Fr. 498'250.–. Wegen des zumindest teilweise identischen Aktionariats sei der Grund für den überpreisigen Erwerb in Nahestehendenverhältnis zu sehen. Aufgrund der überschaubaren Verhältnisse und der Nähe F._____s zu den Finanzen der Gesellschaft und deren Leitung sei ohne Weiteres vom Wissen der Organe um

den überpreisigen Erwerb auszugehen. Der Betrag von Fr. 498'250.– sei somit als geldwerte Leistung aufzurechnen.

3.1.3 Total ergebe sich somit eine aufzurechnende geldwerte Leistung von (Fr. 168'864.11 + Fr. 498'250.– =) Fr. 667'114.11. Dieser Betrag unterliege der Verrechnungssteuer von 35 %, ausmachend Fr. 233'489.95 (Ziff. 2.8). Die Entstehung der Steuerforderung – respektive der geldwerten Leistung – sei auf das Ende des Geschäftsjahres 2011 zu verlegen. Die Steuerforderung sei 30 Tage später, also am 30. Januar 2012, fällig. Seither sei ein Verzugszins zu 5 % geschuldet (Ziff. 3).

3.2

Die Beschwerdeführerin macht auf Beschwerdeebene – in Beschwerde und Replik – zusammengefasst was folgt geltend:

3.2.1 Sie bestätigt die von der Vorinstanz geschilderte Vereinbarung vom 1. Dezember 2011, deren Gegenstand die Übernahme der gelisteten Forderungen bei gleichzeitiger Übernahme der aufgelisteten Schulden per 30. Juni 2011 gewesen sei. Auf Seiten der übernommenen Schulden hätten jedoch Forderungsverzichte im Umfang von insgesamt Fr. 5'870.339.70 vorgelegen (Beschwerde, Ziff. 5, nachstehend E. 3.2.2.2).

3.2.2 Zum Sachverhaltskomplex B. _____ hält die Beschwerdeführerin fest:

3.2.2.1 Sie, die Beschwerdeführerin, habe auf den übernommenen Forderungen und Schulden keine Wertberichtigungen vorgenommen, da sie die Bewertung der übernommenen Forderungen für angemessen erachtet habe. Die Differenz zwischen Forderungen und Schulden von Fr. 33'476.43 sei im Geschäftsjahr 2012 korrigiert worden. Dieser handelsrechtskonform «nachgeholt Aufwand» sei im Hinblick auf das Massgeblichkeitsprinzip zuzulassen, da die Aufwandnachholung auch in der Folgeperiode noch geschäftsmässig begründet sei, lediglich den Effekt eines Steueraufschubes habe und keine ungerechtfertigten Steuervorteile erlangt würden (Beschwerde, Ziff. 6).

3.2.2.2 Unter den übernommenen Schulden habe sich unter anderem eine (Kontokorrent-) Forderung Aktionär in der Höhe von Fr. 4'141'659.26, je eine Darlehensforderung von I. _____ von Fr. 594'048.67 und von J. _____ von Fr. 206'000.– sowie Euro-Kreditoren von Fr. 1'512'323.39 befunden. Infolge Überschuldung der Gesellschaft seien Rangrücktritte un-

ter anderem auf der Forderung eines Aktionärs vereinbart und in der Jahresrechnung entsprechend gekennzeichnet worden. Ein Aktionär habe für seine Forderung in der Höhe von Fr. 3'641'759.34 am 31. Dezember 2014 einen Rangrücktritt und am 4. Dezember 2015 einen gegenleistungslosen Forderungsverzicht per 31. März 2015 erklärt (Beschwerdebeilagen [BB] 7.1.3, 7.1.4). Gleichermassen habe der Darlehensgläubiger I. _____ am 8. Dezember 2015 per 31. März 2015 auf seine Forderung verzichtet (BB 7.1). Der Darlehensgläubiger J. _____ seinerseits sei Aktionär der C. _____. Gegenüber dieser sei eine Forderung in der Höhe von Fr. 206'000.– übernommen worden. Die beiden Forderungen seien miteinander verrechnet worden, womit ein Buchgewinn von Fr. 70'038.97 resultiert habe (ausweislich des Kontoblattes 2451 Darlehen J. _____ [BB 7.1.5] per 31. Dezember 2012). Im Konto «Kreditoren Euro» hätten zwei Gläubiger auf insgesamt EUR 1'512'323.– verzichtet (ausweislich entsprechender Kontoblätter [BB 7.1.6A und 7.1.6B] per 31. Dezember 2012). Die Forderungsverzichte und der Verrechnungsgewinn summierten sich auf Fr. 5'940'378.67. Es habe damit bei ihr (der Beschwerdeführerin) nie eine Entreicherung stattgefunden – sie habe diese übernommenen Schuldpositionen nicht zurückzahlen müssen. Damit fehle eine zwingende Voraussetzung für die Annahme einer geldwerten Leistung. Dem aufgrund der späteren Verbuchung dieser Tatbestände sich stellenden Einwand des Periodizitätsprinzips sei im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips das Totalgewinnprinzip entgegenzuhalten. Nur dieses erlaube die Ermittlung der Leistungsfähigkeit, da das Periodizitätsprinzip vom Zufall abhängig sei, denn die Zuordnung zu einer Periode hänge von Prognosen ab. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung diene das Periodizitätsprinzip der Verhinderung des willkürlichen Ausgleichs des Gewinns unter verschiedenen Perioden. Eine Nachholung von Verbuchungen sei missbräuchlich und rein steuerrechtlich motiviert, wenn der Aufwand in eine Bemessungslücke falle, die Verlustverrechnungsfrist verlängert oder eine Progressionsglättung angestrebt sei. Ansonsten seien periodenfremde Buchungen zuzulassen. Die Gesamtumstände des Einzelfalles sprächen für eine Anerkennung der Forderungsverzichte für den Zeitpunkt der behaupteten geldwerten Leistung.

3.2.3 Die von der B. _____ übernommene Forderung gegenüber der C. _____ in der Höhe von Fr. 135'961.03 sei durch Verrechnung einer Forderung der B. _____ gegenüber der C. _____ (in der Höhe von Fr. 494'000.–) mit einer Forderung der D. _____ (einer Tochtergesellschaft der C. _____) gegenüber der B. _____ (in der Höhe von Fr. 360'000.–) entstanden. Die Verrechnung nach Art. 120 ff. OR setze

zwar Gegenseitigkeit voraus, doch müsse diese nicht ursprünglich sein. Nicht gegenseitige Forderungen würden verrechenbar, wenn die Gegenseitigkeit im Nachhinein eintrete. Vorliegend habe die C. _____ eine Forderung ihrer Tochtergesellschaft gegenüber der B. _____ benutzt, um diese mit ihrer eigenen Schuld gegenüber der B. _____ zu verrechnen, womit die Restschuld in der Höhe von Fr. 135'961.03 resultiert habe. Für sie (die Beschwerdeführerin) könne nicht von Bedeutung sein, wenn eine der Gegenparteien eine der verrechneten Forderungen nach deren Übernahme noch in ihrer Bilanz halte, denn das liege ausserhalb ihres Einflussbereichs. Zudem sei dies für die Beurteilung der Forderungsbeständigkeit aus ihrer Sicht im Zeitpunkt der Übernahme irrelevant.

3.2.4 Eine allfällige geldwerte Leistung wäre, so die Beschwerdeführerin in der Replik, erst mit dem Zeitpunkt der Erstellung der Jahresrechnung respektive mit deren Genehmigung entstanden, also frühestens im Jahr 2014 respektive 2015. Im Jahr 2015 hätten aber die Forderungsverzichte von Aktionär und Darlehensgeber in mindestens derselben Höhe wie die angebliche geldwerte Leistung vorgelegen. Eine Entreicherung habe folglich nicht stattgefunden.

3.2.5 Die Übernahme einer Beteiligung an der C. _____ von 36.75 % zu Fr. 698'250.– sei per 30. Juni 2011 erfolgt. Die Beurteilung des Kaufpreises sei im Vertragszeitpunkt aufgrund der damals vorliegenden Unterlagen und der damaligen Erwartungen erfolgt. Die im angefochtenen Entscheid zitierten Jahresrechnungen 2011, 2012 und 2013 hätten damals noch nicht vorgelegen. Die Bewertung einer Gesellschaft sei immer eine Momentaufnahme und von den zugrundeliegenden Daten abhängig. Gerade bei jüngeren Unternehmen könnten sich die Grundlagen schnell ändern. Das bedeute nicht, dass eine Bewertung falsch gewesen sei, wenn sie aus damaliger Sicht richtig durchgeführt worden sei. Die Bewertung sei im Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung aufgrund der Erwartungen an die C. _____ und die D. _____ erfolgt. Die von der Vorinstanz zitierten Unterlagen datierten nach der Unterzeichnung der Vereinbarung vom 1. Dezember 2011 und seien nicht relevant. Die Wertberichtigung sei 2012 aufgrund der dann zumal vorliegenden Unterlagen vorgenommen worden. Massgebend seien die im Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen vorliegenden Informationen; die darauf fussende Bewertung könne nicht durch spätere Erkenntnisse umgestossen werden. Der Umstand, dass die Beteiligung schliesslich zu einem höheren als dem (berichtigten) Buchwert habe verkauft werden können, würde belegen, dass Bewertung und Erwartungshaltung von Beteiligungen unterschiedlich sein könnten.

3.3 Die Vorinstanz hält in ihrer Vernehmlassung dazu Folgendes fest:

3.3.1 Zum Verlust aus der Übernahme von Forderungen und Beteiligungen der B. _____ durch die Beschwerdeführerin:

3.3.1.1 Die Beschwerdeführerin habe die Differenz zwischen übernommenen Forderungen und Schulden mit nur leichten Abweichungen zur Vereinbarung in die Buchhaltung übernommen und einen negativen Beteiligungsgewinn in der Höhe von Fr. 32'903.08 ausgewiesen. Sie müsse sich auf ihrer Handelsbilanz behaften lassen. Und gemäss dieser habe sie mehr Schulden als Aktiven übernommen, der Grund hierfür liege im gemeinsamen Aktionariat. Die Ausführungen zur angeblichen Korrektur im Folgejahr gingen an der Sache vorbei. Es sei nicht erkennbar, welche Korrektur vorgenommen worden sein soll. Soweit ein Verlust von 32'903.08 abgeschrieben worden sein soll, gelte – unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid –, dass eine Abschreibung dem nutzungsbedingten Werteverlust eines Gegenstandes Rechnung trage. Ein Verlust sei kein einer Abschreibung zugänglicher Gegenstand. Zudem hätte die Abschreibung eines Verlustes zur Folge, dass dieser doppelt berücksichtigt würde.

3.3.1.2 Die Beschwerdeführerin verneine eine Entreicherung unter Verweis auf einen Forderungsverzicht des Aktionärs K. _____ (in der Höhe von Fr. 3'641'759.34) und des Darlehensgebers I. _____ (in der Höhe von Fr. 580'295.92), einen Buchgewinn von Fr. 70'000.– aus der Verrechnung des Darlehens der C. _____ mit dem Darlehen von J. _____ sowie Forderungsverzichte in der Position «Kreditoren EUR» im Umfang von EUR 1'512'323.–.

Den Forderungsverzicht im Konto «KK Aktionär» (von Fr. 4'141'659.26) habe sie (die Beschwerdeführerin) im bisherigen Verfahren nur behauptet; die erst im Beschwerdeverfahren eingebrachten Belege änderten an der Beurteilung im Einspracheentscheid nichts. Ein Zusammenhang der Verrechnung zwischen dem Darlehen an die C. _____ und dem Darlehen J. _____ mit der Verrechnungssteuerforderung sei nicht ersichtlich. Offenkundig würden die Ausführungen der Beschwerdeführerin darauf abzielen, die Übernahme «zu hoher» Schulden mit der Begründung zu verneinen, auf diese sei ohnehin im Jahr 2015 verzichtet worden, was rückblickend zu berücksichtigen sei. Dem hält die Vorinstanz entgegen, eine Steuerforderung entstehe von Gesetzes wegen mit Erfüllung des im Gesetz umschriebenen Tatbestandes. Die Verrechnungssteuerforderung entstehe gemäss Art. 12 Abs. 1 VStG mit Fälligkeit der Leistung und sie sei

unaufgefordert innert 30 Tagen zu entrichten. Bei unbestimmtem Fälligkeitstermin entstehe sie mit dem Tag, an dem die Ausrichtung beschlossen worden sei oder – mangels Beschlusses – mit der Ausrichtung, subsidiär mit dem Ende des Geschäftsjahres. Unter dem Begriff der Fälligkeit sei der zivilrechtliche Begriff zu verstehen: Es sei dies der Verfalltag, der innerhalb der Schranken des Gesetzes durch Parteiabrede festgelegt werden könne und an dem der Ertragsschuldner zur sofortigen Erfüllung verpflichtet sei und der Gläubiger die Leistung fordern könne. Die Differenz zwischen den übernommenen Aktiven und Passiven von Fr. 32'903.08 stelle eine steuerbare Leistung dar. Die Übernahme (per 30. Juni 2011) gründe in der Vereinbarung vom 1. Dezember 2011. Die Verbuchungen seien in der Jahresrechnung per 31. Dezember 2011 enthalten gewesen. Die steuerbare Leistung sei damit am 1. Dezember 2011 fällig geworden und die Steuerforderung zu diesem Zeitpunkt, spätestens aber am Ende des Geschäftsjahres entstanden. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin entkräfteten dies nicht. Bemessungsgrundlage, Steuersatz und Betrag der geschuldeten Verrechnungssteuer bestimmten sich nach den Verhältnissen bei der Erhebung der Steuerforderung. Ein Forderungsverzicht hätte damit zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung – spätestens am 31. Dezember 2011 – vorliegen müssen. Die geltend gemachten Forderungsverzichte datierten indessen von 2012 («Kreditoren EUR») resp. 2015 (Aktionär resp. I. _____). Ohnehin bleibe die einmal entstandene Steuerforderung bis zum Untergang infolge Erfüllung, Verjährung oder dergleichen bestehen, auch wenn deren Voraussetzungen nachträglich, mit Wirkung ex nunc, dahinfielen. Die einmal entstandene Forderung bleibe von einer nachträglichen Vereinbarung zwischen den Beteiligten unberührt, insbesondere hebe eine Rückgängigmachung der steuerbaren Leistung die ex lege entstandene Steuerforderung nicht auf. Der das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ausmachende Betrag sei im Übrigen der Verrechnungssteuer unterworfen, weil insbesondere die gleiche Leistung gegenüber einem Dritten nicht erbracht worden wären. Versuche die Beschwerdeführerin die übernommenen Schulden mit dem Einwand zu reduzieren, sie hätten wegen absehbaren Verzichts nicht bestanden, bestünden wohl betreffend das Steuerobjekt der Verrechnungssteuer «einige Unklarheiten». Selbst wenn die von der Beschwerdeführerin intendierte Wirkung eintreten würde, bliebe das Missverhältnis bestehen. Dann wäre zwar wohl die inzwischen im Handelsregister gelöschte B. _____ als steuerpflichtige Gesellschaft haftbar, die Beschwerdeführerin würde aber als Leistungsempfängerin gemäss Art. 12 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) mithaft-

ten. Der Vollständigkeit halber weist die Vorinstanz darauf hin, dass Zuschüsse von Beteiligungsinhabern der Emissionsabgabe unterlägen (Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG, SR 641.10]).

3.3.1.3 Die Beschwerdeführerin mache geltend, mit der Vereinbarung vom 1. Dezember 2011 ein Darlehen von Fr. 135'961.03 gegenüber der C._____ übernommen zu haben, welches aus der Verrechnung eines Darlehens der B._____ an die C._____ (Fr. 494'000.–) mit einem Darlehen der D._____ an die B._____ (Fr. 360'000.–) resultiere. Die Vorinstanz stellt sich hierzu (unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid) auf den Standpunkt, die Verrechnung der Darlehen sei weder in allgemein rechtlicher noch handelsrechtlicher Sicht im Besonderen zulässig. Es fehle zum einen an der notwendigen Subjektidentität, zum andern sei aufgrund des handelsrechtlichen Verrechnungsverbotes die Verrechnung von Aktiven und Passiven unzulässig. Ohnehin scheine die Beschwerdeführerin zu verkennen, dass nicht die (unzulässige) Verrechnung zur Qualifizierung des Darlehens an die C._____ als geldwerte Leistung führe; vielmehr stelle diese unzulässige Verrechnung ein Indiz dafür dar, dass diese Position gar nie übernommen worden und die Differenz zwischen den übernommenen Aktiven und Passiven entsprechend grösser sei. Vereinfacht gesagt, habe die Beschwerdeführerin für ein Darlehen bezahlt, das sie gar nicht erhalten habe. Selbst wenn das Darlehen an die C._____ aus den entsprechenden Verrechnungen hätte resultieren sollen, wäre nicht einzu sehen, weshalb die B._____ (zugunsten der C._____) und die D._____ (zugunsten der B._____) im Rahmen einer Vereinbarung zwischen der A._____, der B._____ und der C._____ (vom 12. Juli 2012, ESTV-act. 30) noch hätten darauf verzichten können. Auch die weiterhin erfolgte Bilanzierung deute darauf hin, dass eine Übertragung nicht stattgefunden habe. Der Verweis, die Beschwerdeführerin habe keinen Einfluss auf die Bilanzierung durch diese Gesellschaft, sei unbehelflich. Zudem habe sie sich ihre eigene Buchführung entgegenhalten zu lassen. So habe sie im Jahr 2012 eine Verbindlichkeit gegenüber der D._____ in der Höhe von Fr. 360'000.– eingebucht, die aber bereits in der «verrechneten» Position von Fr. 135'961.03 enthalten sein sollte. Eine plausible Erklärung liefere die Beschwerdeführerin nicht, sondern einzig den pauschalen Hinweis darauf, Verrechnungen seien zulässig, wenn im Nachhinein Gegenseitigkeit auftrete – ohne dass erläutert würde, inwieweit dies hier der Fall sein sollte. Vielmehr werde durch die Verrechnung der Forderung von Fr. 135'961.03 mit dem Darlehen gegenüber J._____ von Fr. 206'000.– noch ein Buchgewinn zu konstruieren versucht.

3.3.2 Zum Kaufpreis der Beteiligung an der C._____:

3.3.2.1 Während die Beschwerdeführerin anführe, der Übernahmepreis für die Beteiligung halte einem Drittvergleich stand, gehe sie, die Vorinstanz, davon aus, dieser Preis sei zu hoch. Unter anderem, weil die C._____ per 31. Dezember 2011 überschuldet gewesen sei und ihr einziges Aktivum die ihrerseits überschuldete D._____ gewesen sei. Zumal die Beteiligung zudem im Folgejahr nahezu vollständig und ohne ersichtlichen Grund abgeschlossen worden sei, ergebe sich ein stimmiges Gesamtbild.

3.3.2.2 Es möge wohl sein, dass Unternehmensbewertungen mit strukturbedingten Unsicherheiten und Unzuverlässigkeit behaftet seien und es eine objektive Unternehmensbewertung an sich nicht gebe. Gleichwohl sei kaum vorstellbar, dass ein unabhängiger Dritter zum fraglichen Zeitpunkt für die Beteiligungsrechte an einer solchen Gesellschaft überhaupt etwas zu bezahlen bereit gewesen sei. Rechne man den angeblichen Wert der übernommenen Beteiligung von 36.75 % auf 100 % hoch, ergebe sich ein Gesamtwert von Fr. 1'900'000.–. Es sei völlig abwegig, dass dies einem objektiven Wert der C._____ – überschuldet und ohne werthaltige Aktiven – entsprochen haben sollte. Schliesslich erinnert die Vorinstanz daran, den späteren Verkaufspreis von Fr. 200'000.– zugunsten der Beschwerdeführerin berücksichtigt zu haben.

4.

Das Bundesverwaltungsgericht erwägt in Würdigung der Akten und Ausführungen von Vorinstanz und Beschwerdeführende Folgendes:

4.1 Die Vorinstanz prüfte das Bestehen eines Nahestehenden- respektive Beteiligungsverhältnisses als Grund für die mutmasslich ungewöhnlichen Zuwendungen eingehend, gestützt auf Indizien (angefochtener Entscheid, Ziff. 2.4.2.2, referenziert auch in Ziff. 2.4.4.6 und 2.7.3). Die Beschwerdeführerin äussert sich nicht zu diesem Punkt – weder in der Einsprache, noch auf Beschwerdeebene –, bestreitet das Bestehen eines solchen Verhältnisses damit auch nicht. Mit der überzeugenden Herleitung der Vorinstanz ist der (auch) diesbezüglich grundsätzlich ihr obliegende Beweis erbracht (E. 1.7.2 f.).

4.2 Die Ausführungen der Beschwerdeführerin zur Relativierung des Periodizitätsprinzips zugunsten des Leistungsfähigkeitsprinzips oder Totalgewinnprinzips gehen an der Sache respektive an der Natur der Verrechnungssteuer vorbei. Die Verrechnungssteuer wird nicht für eine bestimmte

Periode erhoben, sondern auf einzelnen Leistungen. Dementsprechend ist die Entstehung und Fälligkeit der Steuerforderung auch nicht vom Abschluss eines Steuerjahres abhängig, sondern grundsätzlich von der Fälligkeit ebendieser fraglichen Leistung (vorne, E. 2.6; vgl. Urteil des BGer 2C_450/2018 vom 1. Mai 2020 E. 1.1.3). Einzig im subsidiären Falle, dass anstelle der (zivilrechtlich bestimmten) Fälligkeit der Leistung die Genehmigung der Jahresrechnung als Leistungsdatum zum Zuge käme, spielt in der Form des Rechnungsjahres eine gewisse Periodisierung eine Rolle (vorne, E. 2.6.3). Dabei wird indessen auf die *ordnungsgemässe* Buchführung abgestellt (vorne, E. 2.5.2). Diese hat zum einen bestimmten buchhalterischen Grundsätzen zu genügen, die unter anderem eine ordnungsgemässe Bewertung und zeitliche Abgrenzung miteinschliessen. Zum andern ist die Jahresrechnung durch das zuständige Organ – die Generalversammlung – ordentlicherweise innert sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres zu genehmigen (Art. 698 Abs. Ziff. 4 und Art. 699 Abs. 2 OR). Wenn die beschwerdeführerische Jahresrechnung des Jahres 2011 erst Jahre später abgeschlossen und genehmigt wurde, ist dies formell handelsrechtswidrig und damit nicht ordnungsgemäss. Die Darstellung, es habe wegen der im Jahr 2015 erfolgten Forderungsverzichte im Jahr 2011 gar keine Entreicherung gegeben, lässt sich mit den Grundsätzen der zeitlichen Abgrenzung ohnehin nicht vereinbaren; die Zulässigkeit eines solchen Vorgehens mit dem langjährig verzögerten Abschluss der eigenen Jahresrechnung begründen zu wollen, ist rechtsmissbräuchlich (vgl. den auf Art. 5 Abs. 3 BV und Art. 2 Abs. 2 ZGB gestützten gemeinrechtlichen Grundsatz «Nemo auditur propriam turpitudinem allegans» [«niemand wird gehört, wenn er sich auf seine eigene Sittenwidrigkeit beruft»], der als allgemeiner Rechtsgrundsatz auch im öffentlichen Recht Anwendung findet, vgl. BGE 143 II 8 E. 7.6; 109 II 20 E. 2b)

4.3 Davon abgesehen setzte ein Abstellen auf die Genehmigung der fraglichen Jahresrechnung – selbst, wenn diese regelkonform erfolgt wäre – voraus, dass die Fälligkeit oder Ausrichtung der Leistungen als vorrangiger Entstehungszeitpunkt der Steuerforderung nicht bestimmbar wäre (vorne, E. 2.6). Unbestritten basierten die hier gegenständlichen Transaktionen auf einer Vereinbarung vom 1. Dezember 2011, wobei für den Übertrag der Beteiligungen und Forderung und der Schuldübernahme als «Vollzugsdatum» (inkl. Übergang von Nutzen und Gefahr und Dividendenberechtigungen für das Geschäftsjahr 2011) der 30. Juni 2011 definiert wurde. Gleichzeitig wurden – nach den unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz – die gemäss Vereinbarung übernommenen Positionen (mit Ausnahme der Fahrzeuge) in die Bücher der Beschwerdeführerin für das Geschäftsjahr

2011 übertragen. Die massgebliche Fälligkeit oder Ausrichtung ist im vorliegenden Fall spätestens auf den 1. Dezember 2011, wenn nicht gar auf den 30. Juni 2011 festzusetzen; der Zeitpunkt der Genehmigung der Jahresrechnung ist vorliegend ohne weiteren Belang.

4.4 Die Vorinstanz zeigte im angefochtenen Einspracheentscheid eingehend auf, inwieweit sie in dem Passivenüberschuss der Vereinbarung vom 1. Dezember 2011 im Allgemeinen und im Kaufpreis der Beteiligung an der C. _____ im Besonderen ein Ungleichgewicht von Leistungen und Gegenleistung erkannte, das den handelnden Organen hätte bekannt sein müssen (vgl. zusammengefasst vorne, E. 3.1.1.1 und 3.1.2).

4.4.1 Die Beschwerdeführerin hält zum allgemeinen Ungleichgewicht fest, man habe die Bewertung der einzelnen übernommenen Forderungen als angemessen erachtet. Die unbestrittene Differenz von Fr. 33'476.43 habe man im Folgejahr korrigiert. Die rückwirkende Abschreibung respektive der nachgeholt Aufwand sei zulässig und zu berücksichtigen (Beschwerde, Ziff. 6.1.2 und 6.2). Die Vorinstanz äusserte sich in der Vernehmlassung (Ziff. 1.2 auch angefochtener Entscheid, Ziff. 2.4.3.4; vorne, E.3.3.1.1) eingehend dazu, insbesondere auch zur Abschreibungsfähigkeit eines solchen Verlustes. Dem ist einzig hinzuzufügen, dass die Beschwerdeführerin mit der eingehenden Beschäftigung zur Frage der Anerkennung von Korrekturbuchungen im vorhergehenden Geschäftsjahr wiederum von einer nach Perioden festgesetzten Steuer auszugehen scheint. Das ist bei der Verrechnungssteuer – wie aufgezeigt – nicht der Fall. Massgeblich für das Sachverhaltselement des wirtschaftlichen Ungleichgewichts von Leistung und Gegenleistung ist, ob im Zeitpunkt der Transaktion eine Leistung ohne gleichwertige Gegenleistung erbracht wurde. Wie die leistende Gesellschaft das Ungleichgewicht in einem späteren Zeitpunkt in ihrer Rechnung behandelt, ist nicht relevant. Selbst wenn man – wie die Beschwerdeführerin – davon ausgeht, die einzelnen Positionen der Vereinbarung vom 1. Dezember 2011 seien angemessen bewertet, besteht in der weder bestrittenen noch widerlegten Differenz von Fr. 33'476.43 eine Mehrleistung der Beschwerdeführerin, für die keine (eigenständige) geschäftsmässige Begründung erkennbar oder auch nur behauptet ist.

4.4.2 Betreffend den Übernahmewert der C. _____ stellte die Vorinstanz dar, dass diese wie auch die D. _____ als deren Tochtergesellschaft als einziges Aktivum per 31. Dezember 2011 überschuldet gewesen seien und die Beschwerdeführerin den Wert der mit der Vereinbarung vom 1. Dezember 2011 zum Nominalwert von Fr. 698'250.– übernommene Beteiligung im

Folgejahr um Fr. 661'500.– berichtet habe. Dies und die weitere Entwicklung der C._____ in den Jahren 2012 und 2013 spreche dafür, dass die Beteiligung beim Abschluss der Vereinbarung nicht werthaltig gewesen sei, was den handelnden Organen hätte bekannt sein müssen. Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, sie habe die C._____ aufgrund der damaligen Erwartungen und der damals vorliegenden Unterlagen bewertet. Die Jahresrechnungen 2011 bis 2013 hätten am 1. Dezember 2011 noch nicht vorgelegen und seien nicht massgeblich. Das schliesslich erzielte Verkaufsergebnis von Fr. 200'000.–, was über dem wertberichtigten Buchwert liege, belege die Unschärfe in der Unternehmensbewertung.

4.4.3 Das Bundesverwaltungsgericht hält fest, dass es der Vorinstanz oblag, nachzuweisen, dass der Übernahmewert der C._____ gemäss der Vereinbarung vom 1. Dezember 2011 zu hoch war und somit eine geldwerte Leistung darstellte. Prüfungsmassstab ist, ob das fragliche Rechtsgeschäft mit einem aussenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen gleichermaßen abgeschlossen worden wäre wie mit einer Anteilsinhaberin oder einer dieser Nahestehenden (vorne, E. 2.4). Angesichts der Überschuldung der C._____ und ihrer Tochtergesellschaft als einzigem Aktivum per Ende 2011 ist davon auszugehen, dass der am 1. Dezember 2011 festgesetzte Übernahmepreis einer wirtschaftlichen *Due Diligence*-Prüfung durch eine unbeteiligte Drittpartei nicht standgehalten hätte. Der Vorinstanz gelingt mit ihren ausführlichen Darlegungen der Nachweis dieses Umstandes mit der gebotenen Wahrscheinlichkeit. Es hätte deshalb der Beschwerdeführerin obliegen, dies mit einem Gegenbeweis zu entkräften (vorne, E. 2.5.1). Hierfür genügt es nicht, auf die generelle Unschärfe von Unternehmensbewertungen und nur vage umschriebene eigene «Erwartungen» und Unterlagen zu verweisen. Auch genügt der Hinweis, die abgeschlossene Jahresrechnung 2011 der C._____ habe am 1. Dezember 2011 noch nicht vorgelegen, nicht, um den Eindruck zu zerstreuen, die Lage der C._____ hätte bei sorgfältiger Prüfung durch einen Dritten bekannt gewesen sein müssen. Es hätte an der Beschwerdeführerin gelegen, darzutun, wie diese Erwartungen ausgesehen haben sollten und worauf sie sich konkret stützten, so dass ein nicht nahestehender Marktteilnehmer dieselbe Bewertung einer solchen Vereinbarung zugrunde gelegt hätte. Das gilt insbesondere auch angesichts dessen, dass die Beteiligung bereits 2012 weitgehend abgeschrieben wurde; der wiederum vage Hinweis auf später vorliegende Unterlagen und Erkenntnisse (Beschwerde, Ziff. 9.2.2) erklärt nicht, wie man nur kurz zuvor (wiederum als nicht nahestehender Marktteilnehmer) zu einer ungleich optimistische-

ren Bewertung hätte kommen sollen. Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die ebenso vage Darstellung der Beschwerdeführerin in der Einsprache in diesem Punkt – die Abschreibung sei anlässlich der im Jahre 2013 begonnenen Verkaufsverhandlungen «aufgrund des Vorsichtsprinzips» erfolgt und deshalb geschäftsmässig begründeter Aufwand (ESTV-act. 6 Ziff. 9.1, 9.3) – zumindest in einem Spannungsverhältnis zu derjenigen in der Beschwerde steht.

4.5 Zur Frage der Übernahme einer (gemäss Beurteilung der Vorinstanz fiktiven) Forderung der B._____ gegenüber der C._____ in der Höhe von Fr. 135'961.03 beschränkt sich die Beschwerdeführerin im Wesentlichen darauf, die Zulässigkeit der dieser Forderung vorgeblich zugrundeliegenden Verrechnung zu begründen und die Massgeblichkeit der Bilanzierung durch Drittparteien zu bestreiten. Sie übergeht dabei, dass die Beurteilung der Vorinstanz die Frage der Zulässigkeit der Verrechnung zwar miteinschliesst, sich aber nicht darauf beschränkt. Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid einlässlich dar, dass die vorhandenen Unterlagen und Erklärungen bereits vor Prüfung der Verrechnung widersprüchlich seien (angefochtener Entscheid, Ziff. 2.4.4.2 f.). Sodann legte sie dar, weshalb sie die Verrechnung einerseits als nicht zulässig (Ziff. 2.4.4.4), andererseits als nicht belegt erachtete; dabei stützte sie sich nicht nur auf die Bücher der C._____ und der D._____ ab, sondern gerade auch auf jene der Beschwerdeführerin selbst, in die die eine der angeblich verrechneten Verbindlichkeiten eingebucht worden war (Ziff. 2.4.4.5). Die Bücher der Drittparteien spielten zudem nicht isoliert eine Rolle in der Beurteilung des Sachverhaltes, sondern im Zusammenspiel mit einer Vereinbarung zwischen B._____, C._____ und D._____ vom 12. Juli 2012. Gemäss dieser bestünden die beiden angeblich verrechneten Forderungen von Fr. 360'000.– (D._____ gegenüber B._____) und Fr. 494'000.– (B._____ gegenüber C._____) bei ihren ursprünglichen Inhabern weiter; auch erschliesst sich, dass die C._____ Alleinaktionärin der D._____ sei und B._____ an der C._____ zu 49 % beteiligt sei (Ziff. 2.4.4.2; ESTV-act. 3 Beilage 2A). In einer Gesamtschau kam die Vorinstanz zum Schluss, dass der einzige Beleg für die fragliche Forderung die Vereinbarung vom 1. Dezember 2011 selbst sei und im Übrigen alles dafür spreche, dass die Forderung gegenüber C._____ nach der Vereinbarung nach wie vor der B._____ zugestanden habe, es sich in der vorgeblich übernommenen Forderung um ein fiktives Aktivum handle und damit in diesem Umfang eine geldwerte Leistung ohne erkennbare Gegenleistung handle (Ziff. 2.4.4.6). Zu dieser in ihrer Gesamtheit überzeugenden Würdigung durch die Vorinstanz äussert sich die Beschwerdeführerin nicht,

respektive einzig mit dem Hinweis, dass die Bücher der Drittparteien nicht relevant seien. Dem kann nicht gefolgt werden: Gerade wegen des Nahestehendenverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der B._____ (und zwischen dieser und der C._____) ist eine Sachverhaltswürdigung, die in einer Gesamtschau die buchhalterische Behandlung einer Forderung durch die daran beteiligten Unternehmungen miteinschliesst, nicht zu beanstanden.

4.6 Die Vorinstanz prüfte die Frage, ob die Unangemessenheit von Leistung und Gegenleistung den Organen der Beschwerdeführerin hätte bekannt sein müssen, zusammen mit der Frage nach dem Nahestehenden- respektive Beteiligungsverhältnis. Die Beschwerdeführerin äussert sich nicht dazu, es kann auf die überzeugenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (Nachweise vorne, E. 4.1).

4.7 Insgesamt unterliegen somit Fr. 667'114.11 der Verrechnungssteuer. Der Steuerbetrag beläuft sich auf 35 % hiervon, also Fr. 233'489.95.

4.8 Die Vorinstanz setzte die Fälligkeit der geldwerten Leistungen – und damit die Entstehung der Steuerforderung (E. 2.6.1 f.) – auf das Ende des Geschäftsjahres 2011 und die Fälligkeit der Steuerforderung (E. 2.7) sowie den Beginn des Verzugszinsenslaufs (E. 2.8) auf den 30. Januar 2012 fest. Die Beschwerdeführerin äussert sich zum Beginn des Zinsenslaufs nicht. Ein früherer Fälligkeitszeitpunkt ist denkbar und wird von der Vorinstanz in der Vernehmlassung auch genannt. Die Frage kann offen bleiben, denn der Beginn des Verzugszinsenslaufs gemäss Dispositiv umgrenzt grundsätzlich den Streitgegenstand.

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und der angefochtene Entscheid zu bestätigen.

6.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese werden in Anwendung der massgeblichen Grundsätze (vgl. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) auf Fr. 9'000.– festgesetzt und dem in derselben Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen. Eine Parteientschädigung steht der unterliegenden Beschwerdeführerin nicht zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 9'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Iris Widmer

Thomas Bischof

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)